

Audience publique du 17 octobre 2007

Recours formé par Monsieur et Madame ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 22366 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 décembre 2006 par Maître Moritz GSPANN, Rechtsanwalt, assisté de Maître Manuel LENTZ, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg au nom de Monsieur ... et de son épouse Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 septembre 2006 rejetant comme n'étant pas fondée une réclamation du 14 août 2000 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1995, émis le 13 juillet 2000 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 mars 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 4 mai 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, Maître Laurent LUCAS, en remplacement de Maître Maurice GSPANN, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 septembre 2007.

Les époux ...-..., exploitants viticoles, après avoir fait parvenir à l'administration des Contributions la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1995, en y indiquant un bénéfice agricole et forestier de 931.325 flux, se virent adresser, le 14 août 1998, par ladite administration un courrier libellé comme suit :

« *Objet : Déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 1993, 1994 et 1995
Bénéfices viticoles (article 64bis L.I.R.)*

Monsieur,

Il résulte d'une vérification desdites déclarations que les bénéfices viticoles déclarés sont inexacts et incomplets.

Les chiffres d'affaires (voir ci-dessous) ont été établis sur la base des quantités vendues déclarées, des ventes en gros établies suivant les données déclarées (1993 et 1994) et les factures disponibles (1995) et des ventes au détail obtenues par la différence résultant de ces données.

Les chiffres d'affaires des ventes au détail ont été calculés par application des prix de vente facturés.

Veillez nous communiquer vos objections justifiées, par écrit avant le 10 septembre 1998..

Veillez agréer, Monsieur, Madame, l'expression de mes sentiments distingués ».

Dans le même courrier, l'administration des Contributions annonça une majoration du bénéfice agricole et forestier déclaré d'un montant de 4.304.823 flux.

Ledit courrier étant resté sans suite, l'administration des Contributions procéda, le 13 juillet 2000, à l'imposition en taxant le bénéfice agricole et forestier pour l'année 1995 comme annoncé dans sa lettre du 14 août 1998.

Le 14 août 2000, les époux ...-... firent introduire une réclamation à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1995 libellée comme suit :

« Concerne : bulletin d'imposition de l'année 1995

Monsieur le Préposé,

Je forme opposition contre le bulletin d'imposition 1995 et je vous prie de bien vouloir appliquer le résultat déclaré de l'année 1995 suivant notre comptabilité, sauf une différence de stock à rectifier si besoin... ».

Par une décision du 29 septembre 2006, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », rejeta la réclamation en la motivant comme suit :

« Considérant que le bulletin est entrepris au motif qu'il a été établi par voie de taxation et ne tient pas compte du revenu effectif ; que le réclamant demande d'appliquer le résultat déclaré suivant sa comptabilité, sauf une différence de stock à rectifier si besoin ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;

Considérant que, dans le cadre de son exploitation viticole, le réclamant a déclaré avoir vendu, au cours de l'année litigieuse, un total de 72.950 litres de vin au prix moyen de 60, 90 francs et notamment 39.000 litres de Rivaner au prix moyen de 33,6 francs par litre et

les sortes Elbling, Riesling, Pinot blanc/noir, Auxerrois, Pinot gris aux prix moyen de respectivement 65,6 francs, 73 francs, 139,3 francs, 80,4 francs, et 209 francs ;

Considérant que les montants déclarés s'écartaient de façon significative du prix des produits identiques, facturés, d'une part, par des exploitations similaires et que, d'autre part, le bureau d'imposition avait relevé sur les factures établies par le réclamant ;

Que le bureau d'imposition, dans le cadre de son instruction préalable à l'imposition en application du § 205 AO, s'est basé sur le résultat trouvé, suite à la vérification des factures établies par le réclamant, pour l'informer, que sauf objections justifiées de sa part, le bénéfice agricole et forestier déclaré serait majoré de 4.304.823 francs ; qu'il a également communiqué au réclamant tous les chiffres qui avaient servi à l'estimation de ce chiffre d'affaires,

Qu'il ressort des éléments du dossier que le bureau d'imposition a calculé cette hausse des recettes en respectant, d'une part, les quantités de vin vendues suivant la déclaration et, d'autre part, le prix de vente, par unité des différentes sortes de vin, facturé par le réclamant au cours de l'année litigieuse, sans négliger les ventes à prix réduits ;

Considérant que le réclamant n'a réservé aucune suite à cette information ;

Qu'en conséquence le bureau d'imposition était amené à procéder à l'imposition de l'année litigieuse, suivant le chiffre d'affaires établi suivant ses calculs, en application du § 217 AO ;

Considérant que dans sa lettre de réclamation, le réclamant allègue une possible erreur dans l'inventaire de ses stocks de vins; qu'il lui incombe toutefois d'infirmer la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de mieux asseoir l'impôt; qu'en l'espèce, faute d'éléments probants ou simplement concluants, le réclamant doit s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une procédure approximative, lorsque c'est par suite de son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, no 5742; du 13.12.1968, nos 5611 et 5646; du 8.12.1970, no 6042; du 20.2.1975, no 5937, Tribunal adm. du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 décembre 2006, les époux ...-... ont fait introduire un recours en réformation contre la décision directoriale du 29 septembre 2006.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le recours est recevable pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai de la loi.

En premier lieu les époux ...-... mettent en cause la légalité de la taxation. Ils estiment que le recours à la taxation serait exclu dans le cas où le bureau d'imposition est en possession de la déclaration d'impôt, de sorte que celui-ci aurait dû se fonder sur les données

communiquées par leurs soins dans le cadre de leur déclaration d'impôt pour l'année 1995 pour procéder à l'imposition. Ils estiment qu'ils n'étaient pas tenus de fournir les informations sollicitées par l'administration des Contributions dans sa lettre du 14 août 1998, étant donné qu'ils auraient déjà livré, au préalable, toutes les données nécessaires.

Ils font ajouter que leur comptabilité, établie par une fiduciaire, serait régulière et qu'ils auraient toujours déclaré la totalité de leurs revenus en se fondant sur l'intégralité des factures établies dans le cadre de leur commerce, de sorte que tout point d'attache quant à une irrégularité dans leur déclaration d'impôt, laquelle devrait être considérée comme complète et concrète, ferait défaut.

En ce qui concerne le moyen selon lequel une taxation d'office serait exclue en cas de présence d'une déclaration d'impôt, force est de constater que le § 217 AO applicable à la taxation d'office ne contient aucune disposition y relative, de sorte que le moyen invoqué manque en droit.

En effet le § 217 AO dispose que: „(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschliesslich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind“.

S'il est certes exact que l'absence de déclaration d'impôt peut donner lieu à une taxation d'office, il n'en reste pas moins que l'administration des Contributions peut procéder à une taxation, même en présence d'une déclaration d'impôts, et plus précisément au cas où le contribuable n'a pas élucidé convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition mis en cause par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de la déclaration d'impôt.

En effet le § 205 (1) AO¹ impose à l'administration des Contributions de procéder à la vérification de la déclaration d'impôt introduite et elle ne saurait accepter telle quelle, comme semble le faire admettre la partie demanderesse, les déclarations faites par le contribuable sans procéder à la moindre vérification.

Ensuite si au cours de ladite vérification, le bureau d'imposition est amené à douter raisonnablement du caractère véridique et complet des déclarations, le § 205 sous ses points (2) et (3) précise ce qui suit :

„(2) Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen...“

¹ § 205 AO (1): „Das Finanzamt hat die Steuererklärungen zu prüfen“.

(3) Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen“.

En l'espèce, l'administration des Contributions s'est adressée le 14 août 1998 aux époux ...-... pour leur faire part que lors de la vérification de la déclaration d'impôt il s'est avéré que le bénéfice viticole déclaré n'est pas exact. Dans le cadre de la même lettre ils demandent aux époux ...-... de leur faire parvenir leurs objections quant au chiffre d'affaire évalué par leurs propres soins.

Le §171 (1) AO, précise encore :

„(1) Auf Verlangen (§ 205 Absätze 1 und 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. wo seine Angaben zu Zweifel Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat „.

Les époux ...-... étaient dès lors légalement tenus à faire parvenir à l'administration des Contributions les renseignements et explications demandés suite aux contestations émises par celle-ci, étant donné que la charge de la preuve de l'exactitude des déclarations faites pèse désormais sur le contribuable, de sorte que le tribunal ne saurait suivre le raisonnement des demandeurs en ce qu'ils soutiennent qu'il ne leur aurait pas incombé d'infirmer une quelconque taxation par des allégations circonstanciées et qu'il aurait appartenu à l'administration de se baser sur les données telles qu'indiquées dans la déclaration d'impôt.

Il résulte de ce qui précède que le recours à la taxation fut justifié, de sorte que le moyen mettant en cause sa légalité n'est pas fondé.

Ensuite les époux ...-... mettent en cause la régularité de la taxation opérée d'office. Ils font valoir que leur chiffre d'affaire serait resté similaire depuis 1995 et que l'administration des Contributions aurait majoré leurs bénéfices de presque 100 % pour l'année 1995, de sorte qu'il y aurait lieu de conclure qu'au vu de l'importance de la majoration effectuée il « *est fortement douteux qu'une telle taxation soit réalisée en tenant compte de toutes les circonstances de nature à influencer sur la détermination du bénéfice* ».

Ils ajoutent que l'administration des Contributions se serait seulement basée sur les prix du marché, sans prendre en compte les explications par eux avancées.

Ils font valoir que la différence entre le bénéfice réalisé et le bénéfice déclaré aurait pour origine, en premier lieu, la nature de leur clientèle, dans la mesure où ils commercialiseraient une partie importante de leur production auprès de professionnels de la restauration, circuit de distribution moins rémunérateur que la vente aux particuliers. En deuxième lieu ils font valoir qu'ils commercialiseraient une partie significative de leur production de raisins sans transformation, de sorte que cette matière première serait vendue sans valeur ajoutée. Ils avancent que l'administration des Contributions n'aurait pas tenu compte de ce fait et aurait taxé la totalité des bénéfices sur base des prix relatifs au produit fini.

La taxation consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude.

La taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents².

Si le contribuable est admis à contester le résultat de la taxation dans le cadre des voies de recours légalement prévues, il ne saurait cependant se limiter à le contester en bloc, mais il doit faire valoir des objections précises permettant d'établir que ledit résultat ne correspond pas à l'ensemble des circonstances de l'espèce.

En l'espèce, les explications avancées par les demandeurs, que ce soit au cours de la procédure de réclamation devant le directeur ou encore devant le tribunal saisi, ne démontrent pas qu'ils avaient fourni à l'administration fiscale toutes les données nécessaires à l'évaluation de l'assiette imposable pour l'année litigieuse et que partant leur comportement aurait été qualifié à tort de fautif, de sorte que les conclusions du directeur telles qu'énoncées dans la décision critiquée du 29 septembre 2006 ne sont pas contredites à suffisance sur ce point.

En effet, le courrier de l'Administration des Contributions du 14 août 1998 invitant les époux ...-... à leur faire parvenir les objections justifiées quant au nouveau chiffre d'affaire arrêté, est resté sans réponse de leur part.

A cela s'ajoute que les explications non circonstanciées ni appuyées d'éléments probants ou concluants qui avaient motivé la réclamation du 18 septembre 2001 ne sont plus mentionnées dans le cadre du présent recours.

Force est cependant de constater que l'annexe du courrier de l'administration des Contributions du 14 août 1998 relative à l'évaluation du chiffre d'affaires renseigne la quantité totale de vin vendue tout en distinguant entre la quantité vendue en gros et celle vendue au détail, de sorte qu'en l'absence de toute autre précision, le reproche que l'administration des Contributions n'aurait pas tenu compte de ce état de fait ne saurait être retenu. A cela s'ajoute que les annexes 1, 2 et 3 distinguent également les Catégories « *Ventes Raisins* » et « *Ventes à prix réduits* » et « *prix de ventes en détail* ».

En ce qui concerne les prix indiqués par les époux ...-..., la décision litigieuse précise que les montants déclarés s'écartent de façon significative, d'une part, du prix demandé de produits identiques et, d'autre part, du prix indiqué par les époux ...-... eux-mêmes sur les factures établies.

S'il est dès lors certes exact que le bureau d'imposition a constaté que les prix facturés par les époux ...-... s'écartent de façon significative des prix usuels du marché, il n'en reste pas moins que pour évaluer le chiffre d'affaire il ne s'est pas fondé sur le prix du marché, mais sur un prix moyen résultant des prix indiqués sur les factures établies par les demandeurs, de sorte

² Cf. Jean OLINGER, Procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in études fiscales n°s 81-85, novembre 1989, n°190, page 117 et TA 13 décembre 2004, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 340, p. 517.

que le reproche, en l'absence de toute autre précision, que le bureau se serait basé sur le prix du marché, n'est à son tour pas fondé.

De même l'importance de la majoration ne suffit pas à rendre « *fortement douteux qu'une telle taxation soit réalisée en tenant compte de toutes les circonstances* », alors qu'il aurait appartenu aux époux ...-... de fournir à l'administration des Contributions toutes les informations et données nécessaires pour déterminer les bases d'imposition et l'impôt dû.

Il suit des considérations qui précèdent que le recours n'est pas justifié et qu'il y a lieu d'en débouter les demandeurs.

Par ces motifs ;

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation ;

reçoit le recours en réformation en la forme,

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 17 octobre 2007 par :

Mme Lenert, vice-président,
Mme Thomé, juge,
M. Fellens, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert